Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 32140 du rôle
Inscrit le 4 mars 2013

Audience publique du 19 mars 2014

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 32140 du rôle, déposée le 4 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric FRABETTI, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à F-…(France), …, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie émis le 13 décembre 2011 par le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ainsi que « pour autant que de besoin » d'une décision du 3 décembre 2012 du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite en date du 13 janvier 2012 à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Frédéric FRABETTI et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 février 2014.

En date du 13 décembre 2011, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie « *Haftungsbescheid* » en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., ledit bulletin déclarant Monsieur... codébiteur solidaire d'un montant total de ....- euros, en principal et intérêts, au titre de la retenue d'impôts sur les traitements et salaires des années 2009 à 2011.

Par courrier recommandé de son litismandataire du 13 janvier 2012, Monsieur... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 3 décembre 2012, n°C 17319 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 17 janvier 2012 par Me Frédéric FRABETTI, au nom du sieur ..., F-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires d'Esch-sur-Alzette en date du 13 décembre 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ...actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2009, 2010 et 2011 au montant total de ... euros, dont ...euros à titre d'intérêts ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir que la société aurait été déclarée en état de faillite par jugement du 28 novembre 2011, que le 9 septembre 2009 un certain ...aurait acquis la totalité des parts de la société et que sa propre nomination résulterait d'une escroquerie puisqu'il n'aurait jamais été gérant de ladite société ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que les retenues litigieuses ont été déclarées et opérées par la société, mais qu'elles n'ont pas été continuées au bureau de recette ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux § 103 et 109 A0 ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13, jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAmpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no... du 12 décembre 2009 que suivant assemblée générale extraordinaire du 20 novembre 2009, le réclamant a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ...sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée à la vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011, et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société à responsabilité limité ...est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires des années 2009, 2010 et 2011 est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours contre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée conte l'autre ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2013, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis le 13 décembre 2011 par le bureau d'imposition, ainsi que, « *pour autant que de besoin* », de la décision précitée du directeur du 3 décembre 2012.

A l'audience des plaidoiries, le litismandataire du demandeur a précisé que le recours sous analyse devait s'entendre comme étant dirigé tant contre le bulletin d'appel en garantie du 13 décembre 2011 que contre la décision directoriale du 3 décembre 2012.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a tout d'abord soulevé l'irrecevabilité du recours en ce qu'il est dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie et ce eu égard à la prise en l'espèce d'une décision explicite par le directeur sur la réclamation du demandeur.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, en vertu des dispositions combinées du

paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre le bulletin[1].

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation du demandeur par une décision du 3 décembre 2012, il y a lieu de conclure à l'irrecevabilité du recours sous analyse pour autant qu'il est dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie du 13 décembre 2011.

En ce qui concerne la recevabilité du recours en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 3 décembre 2012, il y a lieu de rappeler que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 précitée, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Le recours en réformation est dès lors recevable en tant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 3 décembre 2012 pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale précitée.

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur relève que suivant contrat de travail à durée indéterminée du 1er janvier 2010, il aurait été engagé en qualité de chef de cuisine par la société à responsabilité limitée ..., ci-après la « société ...», ayant exercé son activité sous la dénomination « ...» à ….

Il explique ensuite qu'en date du 9 septembre 2009, la société ..., qui aurait détenu 100 % des parts sociales de la société ..., aurait cédé toutes ses parts à la société anonyme ...représentée par un dénommé ...qui serait comptable de profession.

Suite à une assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société ...du 20 novembre 2009, Monsieur... aurait été nommé en qualité de gérant unique de ladite société.

[1] Trib. adm. 6 janvier 1999, n°10357 du rôle, Pas. adm. 2012, V°Impôts, n°727 et autres références y citées.

Il précise à cet égard que sa nomination aurait eu lieu dans des conditions particulières, le demandeur ayant dû présenter en son nom une demande d'autorisation d'établissement et donc exercer la fonction de gérant technique de la société. Il n'aurait toutefois pas été question qu'il soit le gérant unique et par là-même aussi bien le gérant technique que le gérant administratif de la société.

Il explique ensuite qu'il aurait démissionné par lettre recommandé du 4 août 2011 de sa fonction de gérant unique et que cette démission aurait été enregistrée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg en date du 27 octobre 2011.

Entretemps, le demandeur aurait été licencié avec un préavis de deux mois par lettre remise en mains propres en date du 29 avril 2011.

Le demandeur fait encore valoir que la société ...lui aurait été redevable d'un montant de ….- euros à titre d'arriérés de salaire et que par jugement du 19 décembre 2011, le tribunal d'Esch-sur-Alzette aurait condamné la société à lui payer la somme de ….- euros à titre d'arriérés de salaire et la somme de ....- euros à titre d'indemnité compensatoire pour jours de congé non pris.

Par ailleurs, par jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière commerciale du 28 novembre 2011, la société ...aurait été déclarée en état de faillite.

Le demandeur insiste plus particulièrement sur le fait qu'il n'aurait exercé que la fonction de chef-cuisinier sans n'avoir jamais exercé son mandat de gérant de la société, le demandeur précisant à cet égard que le véritable gérant administratif de la société aurait été Monsieur ...qui était également l'actionnaire unique de la société et ce par l'intermédiaire de la société ...dont il aurait été l'administrateur-délégué et qui aurait eu pour commissaire aux comptes la société anonyme ..., également en faillite, qui aurait aussi été la société de comptabilité de la société .... Le demandeur souligne, ainsi que comme il n'aurait disposé d'aucun pouvoir inhérent au poste de gérant unique et qu'il n'aurait de fait jamais géré la société, il ne lui aurait *a fortiori* pas été possible d'exercer son mandat de gérant administratif et/ou de gérant unique. Il n'aurait jamais géré financièrement la société ..., ni disposé des pièces comptables, seul Monsieur...ayant réceptionné et traité l'ensemble du courrier de la société. Il précise encore qu'il n'aurait jamais eu de pouvoir de signature sur les comptes bancaires de la société et qu'il n'aurait jamais eu accès à l'argent de la société.

Le demandeur fait également valoir que Monsieur ..., qui se serait comporté vis-à-vis des tiers comme le propriétaire du restaurant, aurait non seulement géré la société mais qu'il aurait également prélevé quotidiennement la recette journalière de la caisse de la société sans rendre de comptes à personne.

Le demandeur précise encore que depuis la constitution de la société et jusqu'à sa mise en faillite, Monsieur...n'aurait jamais déposé de bilan, ce qui démontrerait particulièrement que ce dernier aurait été peu soucieux de l'accomplissement des formalités administratives et légales, qui lui auraient été toutefois connues en sa qualité de comptable.

Le demandeur explique encore que Monsieur...aurait acheté à titre personnel par le biais de la société ...des concessions publicitaires à la société de droit français ... dont il aurait également été le gérant. Monsieur...aurait dès lors utilisé les fonds de la société ...à d'autres fins que celles en principe destinées au paiement des salaires, des impôts sur le revenu et des créanciers en général.

Comme la mauvaise gestion, les malversations et détournements de fonds seraient imputables au seul Monsieur ..., le demandeur conteste formellement sa qualité de gérant de la société ...et *a fortiori* également sa qualité de codébiteur solidaire des retenues d'impôts non payées alors qu'il n'aurait commis aucune faute et que l'origine de cette créance devrait être recherchée dans le chef de Monsieur ....

Dans la mesure où il aurait déposé une plainte pénale avec constitution de partie civile pour les infractions d'escroquerie, de tromperie, sinon d'abus de confiance à l'encontre de Monsieur ..., le demandeur sollicite encore qu'il soit sursoit à statuer afin d'attendre l'issue de la procédure pénale ainsi que les diligences le cas échéant entreprises par le curateur de la société ....

En droit, le demandeur réitère en substance les mêmes arguments pour insister de nouveau sur le fait que ce ne serait non pas lui, mais Monsieur...qui aurait été en charge de la gestion journalière de la société. Il n'aurait en effet pas été responsable des obligations fiscales incombant à la société et comme il n'aurait pas géré les fonds de la société, il ne lui aurait pas été possible de payer sur ces fonds les impôts dont la société serait redevable, de sorte que le § 103 AO ne lui serait pas applicable.

En ce qui concerne la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du demandeur suite au non-paiement des impôts litigieux, il donne à considérer que le seul argument sur lequel se fonderait l'administration pour retenir sa responsabilité personnelle serait celui qu'il aurait été le représentant légal de la société. Or, le demandeur estime qu'il n'aurait pas cette qualité - même s'il avait été nommé gérant unique de la société -, puisque Monsieur...serait le seul à pouvoir être considéré comme le représentant légal conformément aux dispositions du § 109 (1) AO et à celles du § 108 AO.

Il insiste, d'autre part, sur le fait qu'il n'aurait pas commis de manquements, ni même de fautes, puisque le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle et qu'à ce titre, il aurait démontré et expliqué à suffisance qu'il n'aurait pas eu la qualité de dirigeant. Il n'aurait dès lors *a fortiori* pas commis ni pu commettre de manquement à l'obligation fiscale invoquée, ni de faute personnelle. De ce fait, l'omission de verser les impôts retenus ne serait en tout état de cause pas à considérer dans son chef comme faute grave au sens du § 109 AO.

Le demandeur reproche encore tant au bureau d'imposition qu'au directeur de ne pas avoir énoncé les circonstances particulières qui justifieraient que l'appel en garantie ait été émis à son encontre plutôt qu'à l'encontre d'un autre représentant, aucune des deux

décisions ne faisant état des raisons d'équité et d'opportunité ayant conduit l'administration à le poursuivre lui seul et non pas celui qu'il considère comme étant le véritable gérant, à savoir Monsieur ... ..., qui se serait abstenu d'affecter les sommes retenues sur les salaires au paiement de l'impôt dû pour compte des salariés.

Finalement, le demandeur invoque encore le caractère prématuré de l'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux puisque dans la mesure où la liquidation des avoirs de la société ...en faillite ne serait pas encore clôturée, l'administration ne prouverait pas l'existence dans son chef d'un dommage certain. Il n'aurait par ailleurs pas non plus connaissance si l'administration des Contributions directes a déposé une déclaration de créances, le demandeur précisant à cet égard que les opérations de liquidation des éventuels avoirs de la société ne seraient pas terminées. Il y aurait dès lors en tout état de cause lieu d'attendre que le recouvrement de l'impôt redû contre la société ...en faillite ait été infructueux, ce d'autant plus qu'il aurait déposé une plainte pénale contre Monsieur ....

Il faudrait à cet égard vérifier les diligences entreprises par le curateur en ce qui concerne le détournement des fonds opéré par Monsieur...et ses investigations en vue de recouvrir le montant de la créance revenant à l'administration. Il serait dès lors en tout état de cause prématuré d'agir contre le demandeur dans la mesure où il existerait des éléments concrets permettant d'exonérer sa responsabilité et, d'autre part, de permettre le règlement de la créance de la société.

En conclusion, le demandeur relève que l'administration resterait en défaut de prouver l'existence d'un dommage certain dans son chef puisque les opérations de liquidation de la faillite ne seraient pas encore clôturées et qu'il existerait une forte présomption que la créance puisse être réglée en tout ou en partie dans le cadre de la distribution de l'actif à réaliser par le curateur. Le demandeur relève à cet égard que l'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux serait encore à considérer comme prématurée dans la mesure où l'administration ne produirait pas de certificat d'irrecouvrabilité.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Si en l'espèce le demandeur critique la légalité externe de la décision directoriale déférée, en soutenant, comme relevé ci-dessus, que l'administration n'aurait pas motivé à suffisance son choix d'engager sa responsabilité personnelle au lieu de celle de celui qu'il considère comme étant le réel gérant de la société, à savoir Monsieur ..., le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation du 3 décembre 2012, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ...- la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours

- le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg que lors d'une assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 20 novembre 2009, le demandeur a été nommé gérant unique de la société ...et qu'en cette qualité il aurait commis une faute en omettant sciemment de verser l'impôt dû par la société ...sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2009 à 2011 et en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a encore mis en exergue que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que le gérant responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Le tribunal relève par ailleurs que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie du demandeur sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel précise également que le demandeur aurait été nommé gérant unique de la société ...à l'assemblée générale extraordinaire du 20 novembre 2009 et que par conséquent il aurait disposé du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature à partir de cette date. Le bulletin précise encore qu'aux termes du § 103 AO, le demandeur était en sa qualité de gérant personnellement tenu de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés. Par ailleurs, conformément au § 106 AO, il aurait incombé au demandeur de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société. Comme le demandeur aurait omis pendant la période allant du 12 décembre 2009 au 31 mai 2011 de retenir, déclarer et verser la retenue d'impôt, des retenues d'impôts d'un montant de ....- euros, y inclus les intérêts, seraient restées en souffrance. Le bureau a encore précisé qu'en vertu du § 110 AO, la responsabilité du demandeur pour les actes accomplis pendant la période de ses fonctions survivrait à l'extinction de son pouvoir de représentation. Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 3 décembre 2012, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale déférée, est dès lors à rejeter.

En ce qui concerne la légalité interne de la décision entreprise, il ressort des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « L.I.R. », que l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

L'impôt sur les salaires est un impôt dû par le salarié qu'il incombe à l'employeur de retenir et de continuer pour compte du salarié à partir du moment qu'un salaire passible dudit impôt lui est versé.

Il s'ensuit que le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non pas par l'employeur, mais par le salarié.

Il se dégage des considérations qui précèdent que conformément aux dispositions de l'article 136 (4) L.I.R., la société à responsabilité limitée ...était tenue d'opérer et de continuer les retenues sur les salaires payés à son personnel et que conformément au § 103 AO, le gérant de ladite société devait, en sa qualité de représentant légal de ladite société, remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société et *a fortiori* à charge du gérant en titre d'une société à responsabilité limitée.

Il se dégage encore des dispositions légales précitées que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du

comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant unique en titre de la société ..., disposant seul du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 20 novembre 2009, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur... que celui-ci, en sa qualité de personne en charge de la gestion journalière de ladite société, aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à la société vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, en l'occurrence de ne pas avoir continué les retenues d'impôt sur rémunération au Trésor Public.

Le demandeur conteste toutefois sa qualité de représentant légal de la société ainsi que la responsabilité en découlant en arguant en substance qu'il n'aurait en pratique jamais exercé la fonction de gérant, le dénommé ...ayant *de facto* été en charge de la gestion journalière de la société.

Force est à cet égard au tribunal de constater, à l'instar de la partie étatique, qu'il résulte des publications officielles du Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations, N°2412 du 12 décembre 2009, qui, conformément à l'article 9 § 4 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, sont seules opposables aux tiers et dès lors également à l'administration, que lors de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui s'est tenue le 20 novembre 2009, Monsieur... a été nommé au poste de gérant unique de la société ..., mandat qu'il a occupé pendant toute la période fiscale litigieuse. En effet, il ressort encore des pièces versées par le demandeur que ce dernier n'a démissionné avec effet immédiat de sa fonction de gérant unique de la société que le 4 août 2011.

Dans la mesure où le demandeur a été nommé à partir du 20 novembre 2009 à la fonction de gérant unique de la société ..., il doit être considéré comme ayant été à partir de ce moment-là officiellement en charge de la direction de la société, et, conformément à l'article 191bis de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, comme ayant été à partir de ce même moment le représentant légal de ladite société à l'égard des tiers.

Or, celui qui agit en lieu et place d'autrui doit veiller à l'exécution des obligations fiscales de celui qu'il représente. Une de ces obligations consiste ainsi pour le représentant légal d'une société à opérer, déclarer et verser les retenues d'impôt et, de manière générale, à payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

A cet égard, le représentant qui a accepté sa fonction ne peut pas se contenter de contester son pouvoir. En effet, en n'exécutant pas les obligations légales de la société, il manque à son premier devoir, celui d'administrer[2].

Il s'ensuit que le demandeur ne saurait valablement minimiser voire rejeter sa responsabilité en se retranchant derrière le fait qu'alors même qu'il a bien été nommé en qualité de gérant unique de la société, en pratique la gestion journalière de la société aurait été exercée par le dénommé ... ..., tout en reprochant à ce dernier une malversation des fonds de la société. Par ailleurs, si le demandeur affirme certes qu'il n'aurait pas été en charge de la gestion journalière de la société, il n'en demeure pas moins qu'il admet avoir dû présenter une demande en vue de l'émission en son nom de l'autorisation d'établissement de la société. Or, pour pouvoir se voir délivrer une telle autorisation d'établissement, le demandeur a nécessairement dû certifier auprès du ministère compétent qu'il était effectivement et de manière permanente en charge de la gestion journalière de la société et ce conformément aux exigences posées en la matière par l'article 4 de la loi du 2 septembre 2011 réglementant l'accès à certaines professions.

Aussi, concernant la période litigieuse, le tribunal ne peut dès lors que constater que le demandeur a librement assumé *de jure* la charge de gérant unique de la société ...et qu'en tant que tel il a éminemment failli à ses devoirs en ne portant aucun intérêt à la gestion journalière de la société qu'il a pourtant représentée d'un point de vue légal et en s'abstenant par là-même de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur..., en sa qualité de gérant unique de la société ..., est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir continué pendant la période en question l'impôt sur les salaires retenu au trésor public.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision.

Le demandeur conclut encore au caractère prématuré de l'émission du bulletin litigieux, au motif que les opérations de liquidation des avoirs de la société dans le cadre de sa faillite ne seraient pas encore clôturées.

---

[2] F. Rosen, « Obligations et responsabilités des dirigeants de société en matière de contributions directes », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p. 199.

Le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen étant précisément de permettre de parer dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte pas des impôts dus, sa mise en œuvre ne saurait être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre de la faillite de la société concernée. Elle se justifie au contraire tant que la dette qui en fait l'objet n'a pas été effectivement acquittée. Le demandeur restant en l'espèce en défaut d'établir un quelconque remboursement des impôts réclamés, ledit moyen laisse partant d'être fondé[3].

Il est en effet constant en cause que le montant réclamé n'a pas été réglé par le contribuable ... ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux[4], le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable[5] ; *a fortiori*, l'affirmation non étayée selon laquelle le curateur de la société faillie pourrait récupérer un important actif, de sorte que le fisc se verrait éventuellement rembourser toute ou partie de la dette fiscale, n'est, de ce point de vue, pas pertinente.

Le demandeur sollicite encore dans le même ordre d'idées que le tribunal prononce la surséance à statuer en attendant l'issue de sa plainte pénale du 21 mai 2012 dirigé contre Monsieur ...notamment pour détournement des fonds de la société.

Il n'y a toutefois pas lieu de faire droit à la demande de sursis à statuer formulée par le demandeur au vu de l'action publique mise en mouvement, étant donné qu'alors que l'action publique tend à établir un ensemble de faits par tous les moyens de preuve admissibles à travers une instruction par la partie publique afin de vérifier s'ils sont constitutifs d'une infraction pénale, la validité de la décision administrative contestée en l'espèce, à savoir la décision directoriale du 3 décembre 2012, référencée sous le numéro C17319, est indépendante de toute qualification pénale et est fonction du seul constat qu'en sa qualité de gérant unique de la société ...et donc de représentant ayant officiellement été seul en charge de la gestion de la société, le demandeur est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir continué pendant la période litigieuse l'impôt sur les salaires retenu au trésor public.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Le demandeur réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 2.000.- euros, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

---

[3] Trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°317.

[4] F. Rosen, op.cit. p.212.

[5] Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable en ce qu'il est dirigé directement contre le bulletin d'appel en garantie du 13 décembre 2011 ;

pour le surplus, déclare recevable le recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale du 3 décembre 2012 ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation contre la décision directoriale du 3 décembre 2012 ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que présentée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 19 mars 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 20/3/2014
Le Greffier du Tribunal administratif